

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 04.04.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt K vom 23.03.2016, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (Bf) gab dem Finanzamt mit dem ausgefüllten, mit 18.07.2009 datierten Fragebogen (Vordruck Verf. 24), die Eröffnung eines Gewerbebetriebes (Gästepension) und einer Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit bekannt. Der voraussichtliche Jahresumsatz wurde mit rd. 100.000 € angegeben. Am 12.10.2009 beantragte er mit dem Vordruck "U 15" die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die ihm vom Finanzamt am 14.10.2009 erteilt worden ist.

In der am 15.10.2009 elektronisch eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für 09/2009 wurden Vorsteuern von 128.308 € geltend gemacht. Der auf Ersuchen des Finanzamtes damals vorgelegten Rechnung vom 01.09.2009 ist zu entnehmen, dass die Mutter des Bf, von der er den Betrieb unentgeltlich übernommen hat, dem Bf gemäß § 12 Abs. 15. UStG das „Gebäude“ mit 550.000 € und die „Betriebsausstattung“ mit 90.000 € (in Summe: 640.000 €) in Rechnung gestellt und dafür 128.000 € (20% von 640.000 €) Umsatzsteuer ausgewiesen hat, die der Bf in der Umsatzsteuervoranmeldung für 09/2009 als Vorsteuer geltend gemacht hat. Die Umsatzsteuervoranmeldung wurde nach Einsicht in die angeführte Rechnung erklärungsgemäß verbucht.

Die in den Folgejahren für 2009 bis 2013 elektronisch eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärungen wurden vom Finanzamt im automatisationsunterstützten Verfahren erklärungsgemäß veranlagt. Den Einkommensteuerbescheiden für diese Jahre ist zu entnehmen, dass der Bf neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (kurz: LuF) von jeweils 0 € erklärt hat, wobei der Bf bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen (kurz: luf) Vermögens (einschließlich der Zupachtungen) von 3.100 € ertragsteuerlich von der Vollpauschalierung nach der luf-Pauschalierungsverordnung Gebrauch gemacht hat.

Aufgrund hoher Gutschriften in der Umsatzsteuervoranmeldung für 06/2015 wurde der Bf vom Finanzamt um Vorlage der entsprechenden Rechnungen ersucht. Nachdem festgestellt worden ist, dass die geltend gemachten Vorsteuern auf Investitionen im landwirtschaftlichen Betrieb beruhen und das Finanzamt den Bf darauf aufmerksam gemacht hat, dass er hinsichtlich der erklärten Umsätze aus der LuF noch keine Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 abgegeben hat, beantragte der Bf mit Eingabe vom 19.08.2015 *„die Regelbesteuerung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 ab 01.01.2015 für die Landwirtschaft (Hof/Laufstall in B)“*.

Eine vom Finanzamt näher durchgeführte Überprüfung der am 26.01.2016 elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung für 2014 ergab, dass der Bf auch Vorsteuern betreffend den landwirtschaftlichen Betrieb (insbesondere für Planungs- und Bauleistungen eines Laufstalls) in Abzug gebracht hat.

In dem am 23.03.2016 erlassenen Umsatzsteuerbescheid für 2014 ließ das Finanzamt die dem landwirtschaftlichen Betrieb zuordenbaren Umsätze von 4.679,80 € und die entsprechenden Vorsteuern von 39.115,94 € außer Ansatz. In der Begründung führte das Finanzamt zusammengefasst aus, es sei festgestellt worden, dass die Umsätze und Vorsteuern betreffend den luf Betrieb nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 in die Umsatzsteuererklärung für 2014 aufgenommen worden seien. Ein Antrag gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 sei erst am 19.08.2015 für das Kalenderjahr 2015 gestellt worden. Der landwirtschaftliche Betrieb, der Gewerbebetrieb und die Vermietung und Verpachtung sei vom Bf per 01.07.2009 unentgeltlich von seiner Mutter übernommen worden. Dem Einwand des steuerlichen Vertreters, dass bei einer Gesamtrechtsnachfolge die Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 auch für den Übernehmer des Betriebes gelte, könne nicht gefolgt werden. Die Option zur Regelbesteuerung sei ein höchstpersönliches Recht und wirke bei Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge nicht automatisch beim Betriebsübernehmer weiter. Wolle der Betriebsübernehmer weiterhin die Regelbesteuerung anwenden, müsse er innerhalb der im § 22 Abs. 6 UStG 1994 vorgesehenen Frist eine Optionserklärung beim zuständigen Finanzamt abgeben.

Mit Eingabe vom 04.04.2016 erhob der Bf gegen den angeführten Bescheid Beschwerde und beantragte eine erklärungsgemäße Veranlagung. Der UFS habe in seiner Entscheidung vom 29.04.2010, RV/0339-W/10 zu genau dieser Thematik zugunsten

des Abgabepflichtigen entschieden, dass eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG auch als Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 zu werten sei. Maßgeblich sei der Inhalt der Willenserklärung, der unmissverständlich sein müsse. Der UFS habe in dieser Entscheidung auch ausgeführt, dass gemäß dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie eine solche Auslegung getroffen werden könne.

Am 01.09.2009, also noch im Jahr der unentgeltlichen Übergabe des gesamten Liegenschaftsvermögens der Agnes M an den Bf als ihr einziges Kind, sei im Rahmen dieser unentgeltlichen Gesamtrechtsnachfolge in einer Rechnung gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 sowohl die dem Gewerbe, der Vermietung als auch der LuF dienenden Gebäude aufgenommen worden. Ebenso in dieser Rechnung beinhaltet, seien alle mobilen Vermögensgegenstände des Gewerbes, der Vermietung und auch der LuF. Bereits zu diesem Zeitpunkt, also noch im Jahr 2009, sei dem Finanzamt mit dieser Rechnung zur Kenntnis gebracht worden, dass Agnes M ihr gesamtes Liegenschaftsvermögen in B unentgeltlich an den Bf übertragen habe und dieser auch die Regelbesteuerung der Landwirtschaft, die bereits seine Großmutter und seine Mutter beansprucht habe, im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge weitergeführt habe. Der Steuerfall des Bf sei bereits vom Jahr 2009 an sehr genau geprüft worden.

Am 22.07.2011 sei eine amtsseitige Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat 01/2011 erfolgt. Um diese bescheidmäßig durchführen zu können, seien vom steuerlichen Vertreter alle notwendigen Unterlagen (Umsätze aus Gewerbebetrieb, Vermietung und Verpachtung als auch LuF, sowie alle Vorsteuern aus allen drei Einkunftsarten) dem Finanzamt vorgelegt worden.

Auch seien am 11.09.2012 für das Jahr 2011 und am 16.12.2013 für das Jahr 2012 Ergänzungsersuchen an den Bf zugestellt worden, in welchen alle Unterlagen betreffend die jeweiligen Jahre angefordert worden seien. Diese Unterlagen hätten selbstverständlich auch die LuF Umsätze und Vorsteuern klar erkennbar beinhaltet. Nach der Prüfung dieser Unterlagen seitens des Finanzamtes, sei jeweils eine erklärungsgemäße Veranlagung (mit Berücksichtigung der LuF Umsätze und Vorsteuern) erfolgt.

Wenn das Finanzamt nunmehr für das Jahr 2014 die nicht rechtzeitige Einbringung eines Antrages gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 bemängle, so stelle sich die Frage, wieso dies in Kenntnis aller Fakten nicht bereits im Jahr 2009 erfolgt sei.

Darüber hinaus seien vom selben Finanzamt bei höheren Vorsteuerguthaben, insbesondere in den Monaten 09 bis 12/2014, stets Rückfragen beim steuerlichen Vertreter erfolgt, woraus diese Gutschriften resultierten und in Einzelfällen auch Rechnungskopien angefordert worden, die LuF Einkäufe betrafen.

Es sei richtig, dass ein Abgabepflichtiger unmissverständlich dem zuständigen Finanzamt mitteilen müsse, dass er auf die landwirtschaftliche Pauschalierung verzichte und stattdessen die Regelbesteuerung für die LuF wünsche. Diese könne - wie der UFS in der zitierten Entscheidung zum Ausdruck gebracht habe – nicht nur durch eine Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 erfolgen.

Wenn nun das Finanzamt sieben Jahre später, nach fünf Jahren erklärungsgemäßiger Veranlagung, der Legung einer Rechnung gemäß § 12 Abs. 15 UStG im Übergabejahr (inkl. Land- und forstwirtschaftlicher Vermögenswerte), einer Umsatzsteuer-Festsetzung nach Unterlagenübermittlung, zweier Ergänzungsersuchen mit Anforderung aller für die Veranlagung zur Verfügung stehenden Unterlagen und Anforderung zahlreicher Rechnungsunterlagen wegen Vorsteuerguthaben (aus der LuF) vor Anweisung des Vorsteuerguthabens, die verspätete Einbringung eines Antrages gemäß § 22 Abs. 6 UStG für das Jahr 2014 bemängelt, erscheine diese Vorgangsweise mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und der Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.04.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Dazu wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 sei eine formgebundene (schriftliche) Erklärung ganz bestimmten Inhaltes. Die Einhaltung der vorgesehenen Frist bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes sei eine materielle Voraussetzung für die Regelbesteuerung und damit auch nicht im Wege einer Wiederaufnahme „verlängerbar“.

Die von einem Unternehmer abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuererklärung vermöge die schriftliche Optionserklärung nicht zu ersetzen (VwGH 22.10.1990, 89/15/0157). Ebenso wenig vermöge ein in einem Fragebogen anlässlich einer Betriebseröffnung angekündigter Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 einen Antrag nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 zu substituieren (VwGH 31.3.2003, 2002/14/0106). Nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur sei eine ausdrückliche und damit jeden Zweifel ausschließende Erklärung, auf die Durchschnittssatzbesteuerung zu verzichten, erforderlich; es genüge nicht, wenn aus anderen Angaben die Absicht des Verzichtes zu entnehmen sei.

Im gegenständlichen Fall sei ein Antrag nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 erst am 19.08.2015 für das Kalenderjahr ab 2015 gestellt worden. Eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) hingegen, liege dem Finanzamt sachverhaltsbedingt (Umsätze über 30.000 €) keine vor. Der Sachverhalt in der vom steuerlichen Vertreter des Bf genannten Entscheidung des UFS vom 29.04.2010, RV/0339-W/ 10, sei somit mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar, zumal der Bf per 01.07.2009 den landwirtschaftliche Betrieb, den Gewerbebetrieb und die Vermietung und Verpachtung unentgeltlich von seiner Mutter übernommen habe. Zum Beschwerdevorbringen, wonach das Finanzamt aufgrund von Prüfungen diverser Unterlagen bzw. Erklärungen über die Intention des Bf Bescheid gewusst haben musste, sei festzuhalten, dass dieser Umstand für die Zuerkennung der Regelbesteuerung ohne Relevanz sei. Entscheidungswesentlich sei das Vorliegen einer schriftlichen Erklärung, aus welcher der Parteiwille, die erzielten Umsätze einer Regelbesteuerung zu unterziehen, eindeutig hervorgehe. Ein derartiger Antrag bilde, wie dargelegt, eine materielle Voraussetzung für die Regelbesteuerung bzw. für das Abgehen von der Durchschnittssatzbesteuerung. Da eine ausdrückliche, in Schriftform abgefasste Willenserklärung des Bf auf Inanspruchnahme der Regelbesteuerung bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes 2014, sohin bis zum 31.12.2014, der Abgabenbehörde

gegenüber nicht abgegeben worden sei, erweise sich die vorliegende Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2014 als unbegründet.

Mit Schreiben vom 19.04.2016 stellte der Bf den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und wendete ein, ein wesentlicher Grundsatz der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie sei das Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer. In Entsprechung dieser Grundprinzipien der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie sei der § 22 Abs. 6 UStG 1994 als Fallfrist nicht haltbar bzw. EU-widrig. Die stattgebende UFS-Entscheidung RV/0339-W/10 vom 29.04.2010 zeige nun diese EU-Widrigkeit der Bestimmung auf, in dem sie jede Form der Willenserklärung zulasse, die erkennen lasse, dass der Abgabepflichtige auf die Pauschalierung gemäß § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 verzichten wolle.

Es sei ein offenes Geheimnis, dass die Weitergeltung dieser Fallfrist auch nach dem EU-Beitritt Österreichs nichts anderes darstelle als eine Revanche an den Bauernvertretern, die in keinem Bereich zu Zugeständnissen oder unberechtigten Privilegienverzichtern bereit seien. Mit einem Beharren auf dieser Bestimmung werde ganz klar die Neutralität der Mehrwertsteuer im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie und damit EU-Recht verletzt. Dessen ungeachtet werde der Ansicht des Finanzamtes widersprochen, dass einzig und allein ein nachweislich beim Finanzamt vor Jahresablauf eingebrachter Einzeiler mit dem Wortinhalt *„ich möchte meine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes versteuern“* den Vorsteuerabzug für das nämliche Jahr vermitteln könne.

In allen wichtigen Bereichen folge das Steuerrecht dem Zivilrecht. Bei einer Gesamtrechtsnachfolge sei es selbstverständlich, dass der Nachfolger die Buchwerte des Vorgängers fortführe, ohne dass ein Antrag erforderlich wäre.

Beim § 22 Abs. 6 des UStG solle dies nun nicht so sein und es werde von einem höchstpersönlichen Recht des Übernehmers gesprochen, das noch unbedingt vor dem Jahresultimo ausgeübt werden müsse, um steuerliche Wirkungen zu entfalten. Dass hingegen ein Finanzamt fünf Jahre hindurch zahlreiche Unterlagen (vor allem hinsichtlich land- und forstwirtschaftlicher Belange) anfordern könne, Prüfungshandlungen setze und Steuerbescheide erlasse, die in allen Zeiträumen land- und forstwirtschaftliche Umsätze und Vorsteuern beinhaltet habe, und sich danach auf das Fehlen einer schriftlichen Erklärung berufe, um Vorsteuern abzuerkennen, erscheine im Hinblick auf die mehrfach zitierte Neutralität der Mehrwertsteuer im Sinne der MwSt-Richtlinie keinesfalls haltbar.

Im Vorlagebericht vom 27.04.2016 führte das Finanzamt ergänzend aus, in der am 15.10.2009 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für 09/2009 sei die gesondert in Rechnung gestellte Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 in Abzug gebracht worden. In der auf Verlangen damals vorgelegten Rechnung vom 01.09.2009 sei jedoch kein Hinweis enthalten, dass auch landwirtschaftliche Gebäude(teile) oder Betriebsausstattung der Umsatzsteuer unterzogen worden seien. Im Gegensatz dazu sei anlässlich der Überprüfung der Umsatzsteuererklärung für 2014 die gleiche Rechnung mit einem händischen Zusatz *„inkl ldw. Geb.“* vorgelegt worden. Auch im

eingereichten Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer vom 14.10.2009 ergebe sich kein Hinweis auf landwirtschaftliche Umsätze. Was die in der Beschwerde angesprochene Umsatzsteuerfestsetzung für 01/2011 betreffe, so sei diese auf Grund einer am 22.7.2011 elektronisch eingereichten berechtigten Umsatzsteuervoranmeldung und nicht auf Grund einer Prüfungshandlung, wie der steuerliche Vertreter vorgebracht habe, erfolgt. In den Ergänzungsersuchen für die Veranlagungsjahre 2011 und 2012 sei der Bf aufgefordert worden, die Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Fremdenheim und die Überschussrechnung für die Vermietung vorzulegen. Diesem Ersuchen sei von Seiten der steuerlichen Vertretung auch nachgekommen worden. Wie aus diesen Unterlagen die in der Beschwerde behauptete Offenlegung der landwirtschaftlichen Umsätze und Vorsteuern möglich gewesen sein soll, könne nicht nachvollzogen werden. Auf Grund der hohen Gutschrift in der Umsatzsteuervoranmeldung für 06/2015 sei am 18.08.2015 um Vorlage der Vorsteuerbelege ersucht worden. Nachdem es sich dabei um Investitionen betreffend die Landwirtschaft gehandelt habe, sei eine Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 abverlangt worden, welche auch am 19.8.2015 beim Finanzamt eingereicht worden sei. Dass, wie in der Beschwerde behauptet wird, solche Überprüfungshandlungen auch für die Umsatzsteuervoranmeldungen 09 bis 12/2014 stattgefunden hätten, gehe aus der Aktenlage nicht hervor und entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

1) Die Mutter des Bf betrieb in B unter der Bezeichnung „Rochus-Hof“ eine Frühstückspension in Form eines Gewerbebetriebes. Daneben erzielte sie an diesem Standort Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und geringfügige Einkünfte aus LuF.

2) Wie die Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in die elektronische Urkundensammlung des Grundbuches ergeben hat, erwarb der Bf von seiner Mutter den „Rochus-Hof“ in B mit Übergabsvertrag vom 13.01.2012, wobei nach Pkt. 1, § 1 und § 3 letzter Absatz dieses Vertrages, die Übergabe bereits am 31.08.2009 und somit rd. zweieinhalb Jahre vor der Vertragserrichtung erfolgt ist. Als Vertragsgegenstand wird in diesem Übergabevertrag in erster Linie das Fremdenheim (Frühstückspension) mit der EZ 111 genannt. Daneben sind unter § 2 des Vertrages eine Reihe von (weiteren) Liegenschaften (EZ 222, 333, 444, 555, 666) angeführt, die dem Bf ebenfalls übertragen worden sind. Bei diesen weiteren Liegenschaften handelt es sich, wie den dem Vertrag beiliegenden Grundbuchauszügen zu entnehmen ist, um land- und forstwirtschaftliche Flächen. Unter Pkt. I wird unter der Überschrift „Betriebsübergabe“ nur das *in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens am Standort Blz B betriebene Fremdenheim unter der Bezeichnung „Rochus-Hof“* angeführt. Dass (auch) ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb übertragen worden ist, wird im Vertrag gar nicht erwähnt.

3) Auch der Bf hat – wie bereits eingangs angeführt - in dem mit 18.07.2009 datierten Fragebogen (Vordruck Verf. 24) gegenüber dem Finanzamt nur die Eröffnung eines Gewerbebetriebes (Fremdenheim) und einer Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit bekannt gegeben. Der Bf erklärte in seinen Einkommensteuererklärungen der Folgejahre zwar Einkünfte aus LuF von zumeist 0 € (2010 bis 2014), davon, dass er die aus der LuF erzielten Umsätze über Jahre (seit dem Jahr 2009) der Regelbesteuerung unterworfen hat, hatte das Finanzamt nach der Aktenlage - entgegen der Behauptung des Bf - offensichtlich keine Kenntnis.

4) Für die Vorjahre 2009 bis 2013 liegen nur die elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärungen vor, aus denen nicht ersichtlich ist, welcher unternehmerischen Tätigkeiten (Gewerbebetrieb, Vermietung, Land- und Forstwirtschaft) diese Umsätze zuzuordnen sind. Erstmals im Beschwerdejahr wurde vom Finanzamt (aufgrund einer näheren Überprüfung der Umsatzsteuerjahresklärung) festgestellt, dass der Bf die Umsätze aus der LuF der Regelbesteuerung unterzogen hat, wobei bei einem Gesamtumsatz von rd. 137.000 €, die darin enthalten Umsatz aus dem LuF Betrieb nur 4.679,80 € betragen.

5) Der in der Beschwerde angeführten Rechnung gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 vom 01.09.2009 ist lediglich zu entnehmen, dass unter der Bezeichnung „Gebäude“ 550.000 € und unter der Bezeichnung „Betriebsausstattung“ 90.000 € dem Bf von seiner Mutter anlässlich der unentgeltlichen Betriebsübergabe in Rechnung gestellt worden ist. Dass darin auch LuF Betriebsvermögen enthalten ist, war nicht erkennbar. Die vom Bf dem Finanzamt im Zuge des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens (als Nachweis dafür, dass dem Finanzamt seit 2009 bekannt sein musste, dass er seine Umsätze aus der LuF der Regelbesteuerung unterzogen hat) vorgelegte Rechnungskopie vom 01.09.2009 enthält zwar neben der Bezeichnung „Gebäude“ den handschriftlich angebrachten Zusatz *„inkl. Idw. Geb.“*. Dieser handschriftliche Zusatz kann aber erst nachträglich angebracht worden sein, zumal die im Akt befindliche, im Zuge der Umsatzsteuervoranmeldung für 09/2009 vorgelegte Rechnungskopie vom 01.09.2009, diesen Zusatz nicht enthält. Auf diesen Umstand hat das Finanzamt bereits im Vorlagebericht hingewiesen. Der Bf hat dagegen nichts vorgebracht.

6) Auch konnte das Finanzamt im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerfestsetzung für 01/2011 nicht auf die vom Bf für den LuF Betrieb angewendete Regelbesteuerung schließen.

Wie vom Finanzamt im Vorlagebericht zu Recht eingewendet wird, ist die Umsatzsteuervoranmeldung für 01/2011 am 15.03.2011 elektronisch eingereicht worden und auf Grund einer vom Bf am 22.7.2011 elektronisch eingereichten, berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung, vom Finanzamt erklärungsgemäß festgesetzt worden. Zu Überprüfungshandlungen durch das Finanzamt oder wie der Bf behauptet, zur Vorlage von Rechnungen aus denen ua ersichtlich gewesen wäre, dass auch Vorsteuern für den Bereich der LuF in Abzug gebracht worden seien, ist es nicht gekommen. Dies ist zweifelsfrei der Aktenlage und einer Einsichtnahme in die Aufzeichnungen

des Abgabensinformationssystems zu entnehmen, wo sich keine Hinweise auf Überprüfungsmaßnahmen finden. Abgesehen davon ist nicht ersichtlich, dass für das Finanzamt ein Anlass für eine Überprüfung bestanden hätte, zumal in dieser Umsatzsteuervoranmeldung nur 502,43 € an Vorsteuern geltend gemacht worden sind und insgesamt eine Zahllast von 1.450,58 € ausgewiesen wurde. Zudem weicht die Umsatzsteuer in der berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung vom 22.07.2011 von der zu berichtigenden Umsatzsteuervoranmeldung vom 15.03.2011 nur um 7,05 € ab.

7) Unzutreffend ist auch die Behauptung, dass aufgrund von Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 11.09.2012 für das Jahr 2011 und vom 16.12.2013 für das Jahr 2012 vom Bf Unterlagen vorgelegt worden sind, aus denen die IuF Umsätze und Vorsteuern klar erkennbar gewesen seien.

Wie bereits das Finanzamt im Vorlagebericht ausgeführt hat, wurde der Bf in den angeführten Schreiben im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2011 und 2012 ersucht, die Einnahmen-Ausgabenrechnung für die Frühstückspension und die Überschussrechnung für die Vermietung vorzulegen, wobei in der Folge die Konvertierung eines Kredites näher abgeklärt worden ist. Die Vorhalteverfahren betrafen nur die Einkommensteuerverfahren, umsatzsteuerliche Aspekte wurden darin nicht tangiert.

8) Ebenso wenig haben Überprüfungen der Vorsteuerguthaben für die Monate 09 bis 12/2014 stattgefunden, indem wie - behauptet wird - „stets“ Rückfragen beim steuerlichen Vertreter erfolgt seien.

Dem Abgabensinformationssystem ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass die elektronisch eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate 09-12/2014 ohne jeglichen Eingriff oder Überprüfung durch ein Organ des Finanzamtes, unmittelbar nach Einreichung, erklärungsgemäß gebucht worden sind. Zudem erreichte das Vorsteuerguthaben in diesen Monaten nicht eine Höhe, die eine Überprüfung erforderlich gemacht hätte.

9) Erstmals die am 17.08.2015 elektronisch eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung für 06/2015, in der der Bf ein Vorsteuerguthaben von 22.229,02 € ausgewiesen hat, ist vom Finanzamt einer Überprüfung unterzogen und die diesem Guthaben zugrunde liegenden Rechnungen zur Einsicht angefordert worden. Diese Überprüfung, bei der zum ersten Mal bekannt geworden ist, dass der Bf für den IuF Betrieb die Regelbesteuerung anwendet, hat letztlich auch zu einer Überprüfung der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Beschwerdejahr 2014 geführt.

10) Die Behauptung, wonach dem Finanzamt bereits seit dem Jahr 2009 bekannt gewesen sei, dass der Bf die Umsätze aus der IuF der Regelbesteuerung unterzogen hat, obschon keine Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 vorgelegen hat und dies vom Finanzamt offensichtlich bis zum Jahr 2015 geduldet worden sei, ist unrichtig und völlig unberechtigt.

II) rechtliche Würdigung:

1) Gemäß Art 296 Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSyst-RL) hat jeder Pauschallandwirt nach den von den einzelnen Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten und Voraussetzungen das Recht, sich für die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Bestimmungen des Art. 281 zu entscheiden.

2) Innerstaatlich findet die umsatzsteuerliche Behandlung von Land- und Forstwirten in der Bestimmung des § 22 UStG 1994 ihren Niederschlag. Darin wird (in der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung) angeordnet:

(1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 bis 12 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

(2) bis (4) [...]

(5) Führt der Unternehmer neben den im Abs. 1 angeführten Umsätzen auch andere Umsätze aus, so ist der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als gesonderter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 zu behandeln.

(6) Der Unternehmer kann bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

3) Entfaltet ein Land- und Forstwirt neben dem luf Betrieb andere unternehmerische Tätigkeiten (wie im gegenständlichen Fall eine gewerbliche Tätigkeit und eine Vermietung), so ist der luf Betrieb nach § 22 Abs. 5 UStG ex lege als gesondert geführter Betrieb zu behandeln. Die luf Umsätze sind daher bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 22 Abs. 1 UStG nach Durchschnittssätzen, die übrigen Umsätze hingegen nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern.

4) Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bf mit seinem luf Betrieb nicht buchführungspflichtig ist und daher mit diesen Umsätzen der Durchschnittsbesteuerung nach § 22 Abs. 1 UStG unterliegt. Das führt dazu, dass der Bf grundsätzlich für seine

luf Umsätze keine Umsatzsteuer zu entrichten aber auch keine mit diesen Umsätzen im Zusammenhang stehende Vorsteuern in Abzug bringen kann.

5) Durch eine bis zum Ablauf des betroffenen Kalenderjahrs gegenüber dem örtlich und sachlich zuständigen Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG (Optionserklärung) kann der Unternehmer die Durchschnittsbesteuerung ausschließen und die Umsätze des luf Betriebes nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 besteuern.

6) Die Bestimmung des § 22 Abs. 6 UStG 1994 ist in richtlinienkonformer Interpretation dahingehend zu verstehen, dass das Recht zur Optionsausübung nicht dadurch verloren geht, wenn eine rechtzeitig vorgelegte Erklärung nicht ausdrücklich auf den Verzicht der Pauschalierungsbestimmungen des § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 hinweist. Es genügt vielmehr, wenn dem Inhalt der Erklärung keine andere Bedeutung beigemessen werden kann, als die nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern und von einer Pauschalierung Abstand zu nehmen (UFS, 27.11.2006, RV/0480-L/05).

7) Die herrschende Lehre verlangt für diese Option eine rechtzeitige, schriftliche Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt, aus der der Parteiwille die Umsätze aus der LuF nach den allgemeinen Regeln des UStG 1994 zu versteuern, eindeutig hervorgeht (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tz 53; Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl. 2015, § 22, Rz 100).

8) Es genügt nicht, wenn aus anderen Angaben die Absicht des Verzichtes hervorgeht. So können etwa Umsatzsteuervoranmeldungen und/oder Umsatzsteuererklärungen die erforderliche ausdrückliche Erklärung nicht ersetzen (vgl. VwGH 22.10.1990, 89/15/0157). Nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur ist eine ausdrückliche und damit jeden Zweifel ausschließende Erklärung, auf die Durchschnittssatzbesteuerung zu verzichten, erforderlich (VwGH 22.4.1985, 84/15/0231).

9) Der Verwaltungsgerichtshof ist von der oben angeführten zum UStG 1972 ergangenen Rechtsprechung auch im Wirkungsbereich des UStG 1994 nicht abgegangen (vgl. VwGH 31.03.2003, 2002/14/0106).

10) Eine Verzichtserklärung im Sinne dieser Ausführungen liegt im vorliegenden Fall unstreitig nicht vor.

11) Soweit der Bf mehrfach einwendet, dass er das gesamte Liegenschaftsvermögen von seiner Mutter unentgeltlich übernommen hat und damit auch die Regelbesteuerung für die Umsätze aus der Landwirtschaft, die bereits seine Großmutter und seine Mutter beansprucht habe, im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf ihn übergegangen sei, hat bereits das Finanzamt zu Recht darauf hingewiesen, dass die Option zur Regelbesteuerung ein höchstpersönliches Recht des Unternehmers ist, das nicht automatisch auf den Betriebsübernehmer übergeht (vgl. Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl. 2015, § 22, Rz 101).

12) Abgesehen davon, wird vom Bf zu Unrecht behauptet, dass im streitgegenständlichen Fall eine Gesamtrechtsnachfolge vorliegt. Es ist unstrittig, dass der Bf das Liegenschaftsvermögen und damit den LuF Betrieb Kraft vertraglicher Vereinbarung, nämlich des oben angeführten mit seiner Mutter geschlossenen Übergabsvertrages, unentgeltlich erworben hat. Es liegt somit zweifelsfrei eine auf einem Vertragsverhältnis beruhende Einzelrechtsnachfolge vor.

13) Auch der Hinweis auf das Erkenntnis des UFS vom 29.04.2010, RV/0339-W/10, vermag die Rechtsansicht des Bf nicht zu stützen. Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt ist mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht zu vergleichen. In dem angeführten Erkenntnis wurde vom Abgabepflichten zwar keine Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 aber sehr wohl eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung) binnen Jahresfrist des Veranlagungsjahres eingebracht, in der er zum Ausdruck gebracht hat, seine Umsätze nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes versteuern zu wollen. Wie der Erkenntnisbegründung zu entnehmen, konnte diese Erklärung, da der Abgabepflichtige nur einen LuF Betrieb führte, unmissverständlich auch nur diesen betreffen. Dem Inhalt der Erklärung konnte keine andere Bedeutung beigemessen werden als nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern und von einer Pauschalierung Abstand nehmen zu wollen. Aber auch in diesem Fall sah es der UFS als Voraussetzung an, dass die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 binnen Jahresfrist des betreffenden Veranlagungsjahres beim Finanzamt eingereicht wird und dem Inhalt der Erklärung kein anderer Wille, als gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 auf die Pauschalierung gemäß § 22 Abs. 1 bis 5 UStG verzichten zu wollen, beigemessen werden kann.

14) Die Behauptung des Bf, wonach die Abgabenbehörde eine Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 nur unter Einhaltung von konkreten verbalen Formen für rechtswirksam erachtet, ist unzutreffend.

Für die Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnungen von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare Ziel des Parteischrittes. Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen, dh es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage, objektiv verstanden werden muss (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 85 Tz 1).

15) Im gegenständlichen Fall ist gegenüber dem Finanzamt eine Erklärung, die Umsätze aus der LuF nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuern zu wollen, weder im Beschwerdejahr 2014 noch vorher abgegeben worden. Eine entsprechende Erklärung gab der Bf gegenüber dem Finanzamt erst im Jahr 2015 und damit nach Ablauf des Streitjahres ab. Die Eingabe einer wirksamen schriftlichen Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer), der die Bedeutung beigemessen werden hätte können, auf die Pauschalierung gemäß § 22 Abs. 1 bis 5 UStG verzichten zu wollen, kam im gegenständlichen Fall von vornherein nicht in

Betracht, zumal der Bf seit dem Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit im Jahr 2009 neben seinem LuF Betrieb auch andere unternehmerische Tätigkeiten (Gewerbebetrieb, Vermietung) ausübt, die die Umsatzsteuergrenze von 30.000 € von Anfang an bei weitem überschritten haben.

16) Wie oben aufgezeigt, konnte das Finanzamt auch aus den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen nicht erkennen, dass der Bf seine Umsätze aus der LuF der Regelbesteuerung unterzieht. Aber selbst wenn sie das erkennen hätte können, wäre das – wie bereits das Finanzamt ausgeführt hat - für die Zuerkennung der Regelbesteuerung im Beschwerdejahr ohne Relevanz. Entscheidend ist das Vorliegen einer **schriftlichen Erklärung**, aus welcher der Parteiwille, die erzielten Umsätze einer Regelbesteuerung zu unterziehen, eindeutig hervorgeht. Eine solche Erklärung ist – wie gerade der gegenständliche Fall zeigt - auch aus Gründen der Rechtssicherheit geboten.

17) Ebenso wenig vermag das erkennende Gericht die Ansicht des Bf, wonach die Bestimmung in § 22 Abs. 6 UStG 1994 dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer und damit dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, zu teilen.

18) Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat sich zwar bisher noch nicht mit dem Optionsrecht in Art 296 Abs. 3 MwStSyst-RL bzw. mit der inhaltlich gleichen Vorgängerbestimmung in Art. 25 Abs. 10 der 6. Richtlinie zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem (6. MwSt-RL) und mit der nationalen Regelung in § 22 Abs. 6 UStG 1994 näher auseinandergesetzt, er hat sich aber bereits mehrfach zur Möglichkeit der Optionseinräumung bei anderen Umsätzen (unter anderem für Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) geäußert. Diese Rechtsprechung ist nach Ansicht des erkennenden Gerichtes auch von grundsätzlicher Bedeutung für das in Art 296 Abs. 3 MwStSyst-RL eingeräumte Optionsrecht.

19) Der EuGH erkennt in Bezug auf die Einführung von Optionsrechten allgemein ein weites Ermessen der Mitgliedstaaten an. Im Urteil vom 30.3.2006, C-184/04, "*Uudenkaupungin kaupunki*", hat der EuGH hinsichtlich einer nicht innerhalb von sechs Monaten ab Ingebrauchnahme der betreffenden Immobilie ausgeübten Option zur Besteuerung nach den allgemeinen Regeln befunden, dass es den Mitgliedstaaten frei stehe die Verfahrensbestimmungen unter denen ein Optionsrecht ausgeübt werden könne, festzulegen, was die Möglichkeit einschließe, vorzusehen, dass die Besteuerung erst nach der Einreichung des Antrages erfolge und dass der Abzug der entrichteten Steuern erst nach diesem Zeitpunkt möglich ist. Allerdings dürften solche Bestimmungen nicht dazu führen, dass das Recht auf Vornahme der mit den besteuerten Umsätzen verbundenen Abzüge beschränkt werde, wenn das Optionsrecht gemäß diesen Bestimmungen wirksam ausgeübt worden sei (Rz 45). Die Ausübung der Option dürfe nicht nur zur Besteuerung der Vermietung und Verpachtung, sondern müsse auch zum Abzug der betreffenden Steuern, mit denen die Immobilie auf der Vorstufe belastet war, führen (Rz 44). Wie unter Rz 46 und 47 näher ausgeführt wird, ist ein Mitgliedsstaat der seinen Steuerpflichtigen das Recht auf Option für die Besteuerung der Vermietung oder Verpachtung einer

Immobilie einräumt, nicht ermächtigt, das in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie vorgesehen Abzugsrecht oder die Notwendigkeit die Abzüge gemäß Artikel 20 der Richtlinie zu berichtigen, zu beschränken.

20) Wie diesem Urteil des EuGH zu entnehmen ist, ist der nationale Gesetzgeber somit durchaus berechtigt zu normieren, dass die Besteuerung erst nach der Einreichung des Antrages erfolgt und dass der Abzug der entrichteten Steuern erst nach diesem Zeitpunkt möglich ist. Die österreichische Optionsregelung in § 22 Abs. 6 UStG 1994, die es dem Abgabepflichtigen ermöglicht, die Regelbesteuerung rückwirkend bis zum Jahresanfang jenes Jahres, in dem die Erklärung gegenüber dem Finanzamt abgegeben wird, anzuwenden, entspricht zweifelsfrei dem Gemeinschaftsrecht.

21) Eine mit der Ausübung der Option verbundene Beschränkung der Berichtigung des Vorsteuerabzuges, die allenfalls zu einer Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes der Mehrwertsteuer führen könnte, liegt ebenfalls nicht vor.

22) Mit dem AbgÄG 2012 BGBl I 112/2012 wurde § 12 Abs. 12 UStG 1994 dahingehend geändert, dass ab der Veranlagung für das Jahr 2014 eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994 auch dann vorliegt, wenn nach den Vorschriften des § 22 UStG ein Wechsel von der Durchschnittsbesteuerung zur Regelbesteuerung bzw. ein (Rück-)Wechsel zur Pauschalierung erfolgt; wobei für Gegenstände des Anlagevermögens die Übergangsregelung in § 28 Abs. 39 UStG 1994 idF BGBl I 63/2013 zu beachten ist.

23) Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, stehen die im Jahr 2014 den luf Betrieb zuordnebaren, vom Bf geltend gemachten Vorsteuern nahezu ausschließlich im Zusammenhang mit der Errichtung eines Stallgebäudes. Soweit verfahrensrechtlich noch möglich, ist daher für die im Jahr 2014 getätigten Investitionen, im Jahr 2015 und Folgejahren, eine (positive) Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 bzw. soweit die Anlagegüter im Jahr 2014 noch nicht in Nutzung genommen worden sind, nach Abs. 11 leg.cit. vorzunehmen.

24) Zusammengefasst ist festzustellen, da der Bf gegenüber dem Finanzamt eine ausdrückliche in Schriftform abgefasste Willenserklärung die Umsätze aus seinem luf Betrieb nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 besteuern zu wollen, bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2014 nicht abgegeben hat, war eine Abzug der vom Bf für den landwirtschaftlichen Betrieb geltend gemachten Vorsteuern im Jahr 2014 ausgeschlossen. Dies schließt aber in den Folgejahren eine (positive) Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 nicht aus.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet.

III) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche

Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die hier zu lösende Rechtsfrage ist in der oben angeführten Rechtsprechung hinreichend geklärt. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. Dezember 2017